

國際財務報導準則(2015年版)

正體中文版草案

投資者與其關聯企業或合資間之資產出售或投入

(2015年版國際財務報導準則第10號及國際會計準則第28號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於104年12月27日前，將意見以電子郵件方式
寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

目錄

國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」之修正

理事會對 2014 年 9 月發布之「投資者與其關聯企業或合資之資產出售或投入」（國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之修正）之核准

國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」結論基礎之修正

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之修正

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」結論基礎之修正

反對意見



國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」之修正

修正第 25 及 26 段。

喪失控制

25 若母公司喪失對子公司之控制，母公司應：

- (a) 自合併財務狀況表中除列前子公司之資產及負債。
- (b) 認列對前子公司之任何保留投資，後續依攸關之國際財務報導準則之規定處理該保留投資及對前子公司之任何應收或應付款項。該保留權益如第 B98 段 (b)(iii) 及第 B99A 段所述再衡量。於喪失控制日該再衡量價值應視為依國際財務報導準則第 9 號之規定原始認列金融資產之公允價值，或視為原始認列投資關聯企業或合資之成本（若適用時）。
- (c) 如第 B98 至 B99A 段所明定認列歸屬於前控制權益中與喪失控制有關之利益或損失。

26 第 B97 至 B99A 段訂定對子公司喪失控制會計處理之指引。

於附錄 B 新增第 B99A 段。

喪失控制

...

B99A 若因交易涉及採權益法處理之關聯企業或合資，而使母公司對不含業務（如國際財務報導準則第 3 號所定義）之子公司喪失控制，母公司應依第 B98 至 B99 段之規定決定利益或損失。該交易所產生之利益或損失（包括依第 B99 段之規定將被重分類為損益之先前所認列其他綜合損益金額），僅在非關係人投資者對關聯企業或合資之權益範圍內，認列於母公司損益。該利益之剩餘部分應自該投資關聯企業或合資之帳面金額中銷除。此外，若母公司保留對前子公司之投資，且該前子公司現為採權益法處理之關聯企業或合資，母公司應將對前子公司之保留投資按公允價值再衡量所產生之利益或損失，僅在非關係人投資者對該新關聯企業或合資之權益範圍內，認列於損益。該利益之剩餘部分應自對該前子公司之保留投資之帳面金額中銷除。若母公司保留對前子公司之投資，且現依國際財務報導準則第 9 號之規定處理該投資，對前子公司之保留投資按公允價值再衡量所產生之利益或損失，應全額認列於母公司損益。

應用釋例

釋例 17

母公司持有一不含業務之子公司之 100% 權益。該母公司將該子公司之 70% 權益出售予其持有 20% 權益之關聯企業。該交易使母公司喪失對該子公司之控制。該子公司之淨資產帳面金額為 CU100，所售權益之帳面金額為 CU70（ $CU70 = CU100 \times 70\%$ ）。收取之對價之公允價值為 CU210，該金額亦係所售權益之公允價值。對前子公司之保留投資係採用權益法處理之關聯企業，且該保留投資之公允價值為 CU90。於依第 B99A 段之規定銷除利益前，依第 B98 至 B99 段之規定所決定之利益為 CU200（ $CU200 = CU210 + CU90 - CU100$ ）。該利益係由兩部分組成：

- (a) 出售該子公司 70% 之權益予關聯企業所產生之利益（CU140）。此利益係收取對價之公允價值（CU210）與所售權益之帳面金額（CU70）間之差額。依第 B99A 段之規定，母公司將歸屬於既有關聯企業之非關係人投資者權益之利益金額認列於損益，其係此利益之 80%，亦即 CU112（ $CU112 = CU140 \times 80\%$ ），並將剩餘 20% 之利益（ $CU28 = CU140 \times 20\%$ ）自對既有關聯企業之投資之帳面金額中銷除。
- (b) 對前子公司之直接保留投資按公允價值再衡量所產生之利益（CU60）。此利益係對前子公司之保留投資之公允價值（CU90）與該子公司之淨資產帳面金額之 30%（ $CU30 = CU100 \times 30\%$ ）間之差額。依第 B99A 段之規定，母公司將歸屬於新關聯企業之非關係人投資者權益之利益金額認列於損益，其係此利益之 56%（ $70\% \times 80\%$ ），亦即 CU34（ $CU34 = CU60 \times 56\%$ ），並將剩餘 44% 之利益（ $CU26 = CU60 \times 44\%$ ）自對前子公司之保留投資之帳面金額中銷除。

於附錄 C 新增第 C1C 段。

生效日

...

C1C 2014 年 9 月發布之「投資者與其關聯企業或合資間之資產出售或投入」（國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之修正），修正第 25 至 26 段，並新增第 B99A 段之規定。企業應對於 2016 年 1 月 1 日以後開始之年度期間發生之交易推延適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

理事會對 2014 年 9 月發布之「投資者與其關聯企業或合資間之資產出售或投入」（國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之修正）之核准

「投資者與其關聯企業或合資間之資產出售或投入」（國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之修正）係由國際會計準則理事會（IASB）14 位理事中之 11 位理事贊成發布。Kabureck 先生、Lloyd 女士 及 Ochi 先生反對¹發布此國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之修正，其反對意見列示於結論基礎之後。

Hans Hoogervorst 主席

Ian Mackintosh 副主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Martin Edelmann

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Gary Kabureck

Suzanne Lloyd

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang

¹ Patricia McConnell 女士（國際會計準則理事會（IASB）前理事）基於與 Lloyd 女士 及 Ochi 先生相同之理由，反對發布此國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之修正，因 McConnell 女士之國際會計準則理事會（IASB）理事任期於 2014 年 6 月 30 日到期，其反對意見並未納入於此等修正中。

國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」結論基礎之修正

新增第 BC190A 至 BC190K 段及其相關標題。

投資者與其關聯企業或合資間之資產出售或投入—國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之修正

- BC190A 國際財務報導準則解釋委員會接到請求，期望對業務是否符合非貨幣性資產之定義作闡明。此疑義產生於辨認解釋公告第 13 號「聯合控制個體：合資控制者之非貨幣性投入」²及國際會計準則第 28 號（2011 年修正）之規定是否適用於將業務投入聯合控制個體（如國際會計準則第 31 號³所定義）、合資（如國際財務報導準則第 11 號所定義）或關聯企業以交換該聯合控制個體、合資或關聯企業之權益。業務可能於聯合控制個體、合資或關聯企業成立時或成立後投入。
- BC190B 理事會注意到，於處理母公司將子公司投入聯合控制個體、合資或關聯企業而導致喪失對子公司之控制時，國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）與解釋公告第 13 號之規定間已知之不一致所產生之議題與此有關。依解釋公告第 13 號之規定，對聯合控制個體之非貨幣性投入以交換聯合控制個體之權益而產生之利益或損失金額，其所認列者僅限於歸屬於非關係人投資者對聯合控制個體之權益範圍內。惟國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）規定應認列對子公司喪失控制而產生之全部利益或損失。
- BC190C 國際財務報導準則第 10 號取代國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）及解釋公告第 13 號撤銷後，國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）與解釋公告第 13 號間之此不一致依然存在。國際財務報導準則第 10 號喪失對子公司之控制之會計處理規定類似國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）之規定。解釋公告第 13 號之規定納入於國際會計準則第 28 號（2011 年修正）第 28 及 30 段中，適用於投資者及其關聯企業或合資間之資產出售或投入。因國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）及解釋公告第 13 號於該等修正生效時已被取代，理事會決議僅修正國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號（2011 年修正）。
- BC190D 於處理國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號（2011 年修正）間之衝突時，理事會關切，現有規定可能導致交易依形式而非實質作會計處理。例如，涉及同一標的資產之交易可能適用不同之會計處理，其會計處理取決於該等資產究係：

² 解釋公告第 13 號已撤銷。解釋公告第 13 號之規定納入於國際會計準則第 28 號（2011 年修正）中。

³ 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」取代國際會計準則第 31 號。

- (a) 於安排為出售資產抑或出售持有該等資產之個體之交易中移轉；或
- (b) 出售以換得現金抑或投入以換得權益。

BC190E 理事會作出結論：

- (a) 對業務（如國際財務報導準則第 3 號所定義）喪失控制之會計處理應與國際財務報導準則第 3 號之結論一致；及
- (b) 因此對業務喪失控制應認列全部利益或損失，無論該業務是否包含於一子公司。

BC190F 因不構成業務之資產並非企業合併計畫之一部分，理事會作出結論：

- (a) 國際會計準則第 28 號（2011 年修正）中對投資者與其關聯企業或合資間交易認列部分利益或損失之現行規定，應僅適用於不構成業務之資產之出售或投入所產生之利益或損失；及
- (b) 應修正國際財務報導準則第 10 號之會計處理，使因投資者與其關聯企業或合資間交易而對不構成業務之子公司喪失控制，認列部分利益或損失。

BC190G 理事會曾討論，是否所有出售及投入（包括不構成業務之資產之出售或投入）之會計處理應與國際財務報導準則第 3 號一致。雖然理事會認為於觀念上，此方案係最健全，其注意到此將需要處理多個橫跨性議題。因關切無法及時處理該等橫跨性議題，理事會認為第 BC190E 至 BC190F 段所述之結論係處理此議題之最佳方式。

BC190H 理事會決議，順流及逆流交易兩者均應受國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號（2011 年修正）之修正所影響。理事會注意到，若構成業務之資產由關聯企業或合資出售予投資者（逆流交易）而使投資者取得對該業務之控制，該投資者對此交易會依國際財務報導準則第 3 號之規定作為企業合併處理。

BC190I 為回應部分利害關係人所表達之關切，理事會闡明，國際財務報導準則第 10 號第 B99A 段適用於投資者與其採用權益法之關聯企業或合資間，導致喪失對不構成業務之子公司之控制之所有交易。因此，國際財務報導準則第 10 號第 B99A 段不適用於：

- (a) 與第三方之交易，即使母公司保留對前子公司之投資，且該子公司成為採用權益法處理之關聯企業或合資；或
- (b) 當投資者選擇依國際財務報導準則第 9 號按公允價值衡量其投資關聯企業或合資。

BC190J 於該等修正定案時，理事會亦闡明，屬國際財務報導準則第 10 號第 B99A 段範圍

內之交易所產生之利益或損失包括：

- (a) 依國際財務報導準則第 10 號第 B99 段之規定，將被重分類為損益之先前所認列其他綜合損益金額。此係因該等金額係處分子公司所認列之利益或損失之一部分。
- (b) 對前子公司之保留投資再衡量所產生之利益或損失。理事會注意到，若前子公司現為採權益法處理之關聯企業或合資，母公司將此利益或損失，僅在非關係人投資者對該新關聯企業或合資之權益範圍內，認列於損益。此係因理事會先前已決議，子公司非為業務時，應適用國際會計準則第 28 號認列部分利益或損失之規定。若母公司保留對前子公司之投資，且現依國際財務報導準則第 9 號之規定處理該投資，前子公司之保留投資按公允價值再衡量所產生之利益或損失，應全額認列於母公司損益。此係因，於此情況下，該部分利益或損失適用國際財務報導準則第 9 號（而非國際會計準則第 28 號）之規定。

BC190K 理事會決議，國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號（2011 年修正）之修正，應推延適用於該等修正之生效日以後開始之年度期間發生之交易。理事會觀察到，國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）對子公司喪失控制之規定係推延適用（見國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）第 45 段(c)）。理事會亦注意到，投資者與其關聯企業或合資間涉及對子公司或業務喪失控制之交易係獨立非重複性之交易。因此，理事會作出結論，可比較資訊之效益不會超過提供該資訊之成本。理事會亦決議允許個體提前適用國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號（2011 年修正）之修正內容。

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之修正

修正第 28 及 30 段，並新增第 31A 至 31B 及 45A 段。

28 企業（包括其合併子公司）與其關聯企業或合資間涉及不構成業務（如國際財務報導準則第 3 號所定義）之資產之「逆流」及「順流」交易所產生之利益及損失，僅在非關係人投資者對關聯企業或合資之權益範圍內，認列於企業財務報表。舉例而言，「逆流」交易為關聯企業或合資出售資產予投資者，企業對由此等交易所產生之關聯企業或合資之利益或損失之份額應予銷除。而「順流」交易為投資者出售或投入資產予其關聯企業或其合資。

...

30 將不構成業務（如國際財務報導準則第 3 號所定義）之非貨幣性資產投入關聯企業或合資以交換該關聯企業或合資之權益所產生之損益，應依第 28 段之規定處理，但該投入缺乏商業實質（該用語如國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」所述）者除外。若此種投入缺乏商業實質，除非亦適用第 31 段，否則該利益或損失視為未實現且不認列。此等未實現損益應與按權益法處理之投資對沖，且不得於企業之合併財務狀況表或企業採用權益法處理其投資之財務狀況表中列報為遞延利益或損失。

...

31A 企業（包含其合併子公司）與其關聯企業或合資間涉及構成業務（如國際財務報導準則第 3 號所定義）之資產之順流交易，所產生之損益應全數認列於投資者財務報表。

31B 企業可能因兩個以上之安排（交易）出售或投入資產。於判定所售（或所投入）資產是否構成業務（如國際財務報導準則第 3 號所定義）時，企業應考量該等資產之出售或投入，是否係屬依國際財務報導準則第 10 號第 B97 段之規定應按單一交易處理之多項安排之一部分。

生效日及過渡規定

...

45A 2014 年 9 月發布之「投資者與其關聯企業或合資間之資產出售或投入」（國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之修正），修正第 28 及 30 段，並新增第

31A 至 31B 段之規定，企業應對於 2016 年 1 月 1 日以後開始之年度期間發生之交易推延適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」結論 基礎之修正

新增第 BC37A 至 BC37I 段及相關標題。

投資者與其關聯企業或合資間之資產出售或投入—國際財務報導 準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之修正

- BC37A 國際財務報導準則解釋委員會接到請求，期望對業務是否符合非貨幣性資產之定義作闡明。此疑義產生於辨認解釋公告第 13 號⁴及國際會計準則第 28 號（2011 年修正）之規定是否適用於將業務投入聯合控制個體（如國際會計準則第 31 號⁵所定義）、合資（如國際財務報導準則第 11 號所定義）或關聯企業以交換該聯合控制個體、合資或關聯企業之權益。業務可能於聯合控制個體、合資或關聯企業成立時或成立後投入。
- BC37B 理事會注意到，於處理母公司將子公司投入聯合控制個體、合資或關聯企業而導致喪失對子公司之控制時，國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）與解釋公告第 13 號之規定間已知之不一致所產生之議題與此有關。依解釋公告第 13 號之規定，對聯合控制個體之非貨幣性投入以交換聯合控制個體之權益而產生之利益或損失金額，其所認列者僅限於歸屬於非關係人投資者對聯合控制個體之權益範圍內。惟國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）規定應認列對子公司喪失控制而產生之全部利益或損失。
- BC37C 國際財務報導準則第 10 號取代國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）及解釋公告第 13 號撤銷後，國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）與解釋公告第 13 號間之此不一致依然存在。國際財務報導準則第 10 號喪失對子公司之控制之會計處理規定類似國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）之規定。解釋公告第 13 號之規定納入於國際會計準則第 28 號（2011 年修正）第 28 及 30 段中，適用於投資者及其關聯企業或合資間之資產出售或投入。因國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）及解釋公告第 13 號於該等修正生效時已被取代，理事會決議僅修正國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號（2011 年修正）。
- BC37D 於處理國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號（2011 年修正）間之衝突時，理事會關切，現有規定可能導致交易依形式而非實質作會計處理。例如，涉及同一標的資產之交易可能適用不同之會計處理，其會計處理取決於該等資產

⁴ 解釋公告第 13 號已撤銷。解釋公告第 13 號之規定納入於國際會計準則第 28 號（2011 年修正）中。

⁵ 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」取代國際會計準則第 31 號。

究係：

- (a) 於安排為出售資產抑或出售持有該等資產之個體之交易中移轉；或
- (b) 出售以換得現金抑或投入以換得權益。

BC37E 理事會作出結論：

- (a) 對業務（如國際財務報導準則第 3 號所定義）喪失控制之會計處理應與國際財務報導準則第 3 號之結論一致；及
- (b) 因此對業務喪失控制應認列全部利益或損失，無論該業務是否包含於一子公司。

BC37F 因不構成業務之資產並非企業合併計畫之一部分，理事會作出結論：

- (a) 國際會計準則第 28 號（2011 年修正）中對投資者與其關聯企業或合資間交易認列部分利益或損失之現行規定，應僅適用於不構成業務之資產之出售或投入所產生之利益或損失；及
- (b) 應修正國際財務報導準則第 10 號之會計處理，使因投資者與其關聯企業或合資間交易而對不構成業務之子公司喪失控制，認列部分利益或損失。

BC37G 理事會曾討論，是否所有出售及投入（包括不構成業務之資產之出售或投入）之會計處理應與國際財務報導準則第 3 號一致。雖然理事會認為於觀念上，此方案係最健全，其注意到此將需要處理多個橫跨性議題。因關切無法及時處理該等橫跨性議題，理事會認為第 BC37E 至 BC37F 段所述之結論係處理此議題之最佳方式。

BC37H 理事會決議，順流及逆流交易兩者均應受國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號（2011 年修正）之修正所影響。理事會注意到，若構成業務之資產由關聯企業或合資出售予投資者（逆流交易）而使投資者取得對該業務之控制，該投資者對此交易會依國際財務報導準則第 3 號之規定作為企業合併處理。

BC37I 理事會決議，國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號（2011 年修正）之修正，應推延適用於該等修正之生效日以後開始之年度期間發生之交易。理事會觀察到，國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）就對子公司喪失控制之規定係推延適用（見國際會計準則第 27 號（2008 年修訂）第 45 段(c)）。理事會亦注意到，投資者與其關聯企業或合資間涉及對子公司或業務喪失控制之交易係獨立非重複性之交易。因此，理事會作出結論，可比較資訊之效益不會超過提供該資訊之成本。理事會亦決議允許個體提前適用國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號（2011 年修正）之修正內容。

反對意見

2014 年 9 月發布之「投資者與其關聯企業或合資間之資產出售或投入」（國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之修正）之反對意見

DO1 Kabureck 先生、Lloyd 女士及 Ochi 先生投票反對發布「投資者與其關聯企業或合資間之資產出售或投入」（國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之修正），以下列示渠等反對之理由。

Kabureck 先生之反對意見

DO2 Kabureck 先生反對國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之修正內容，該等修正規定，母公司（投資者）出售或投入業務（如國際財務報導準則第 3 號「企業合併」所定義）予採權益法處理之被投資者（亦即，關聯企業或合資）而喪失控制時，應認列全部利益或損失之會計處理。

DO3 Kabureck 先生同意，無論收購者究係為關係人抑或非關係人，業務之控制皆可能喪失，惟其相信，出售或投入業務予採權益法處理之被投資者時，利益或損失之會計處理應不同。Kabureck 先生觀察到，投資者對利益或損失之權益，最終會影響認列於投資者損益之未來被投資者損益。

DO4 下列簡單釋例能說明 Kabureck 先生之關切：

某投資者出售業務予其持有 40% 權益之採權益法處理之關聯企業，全部利益為 CU100⁶。此 CU100 之利益係反映於關聯企業財務報表中所收購淨資產之較高價值。假設未涉及商譽或非確定耐用年限之無形資產，於一段期間內，該關聯企業之未來損益將隨該等資產之耗用而減少 CU100，因此，投資者於關聯企業損益中之份額將減少 CU40。因此，投資者於一段期間內之該淨利益為 CU60，而非 CU100。

DO5 據此，Kabureck 先生相信，該交易之較忠實表述係認列 CU60 之立即利益及 CU40 之遞延利益，該遞延利益將攤銷至損益（與所售資產於被投資者營運中之耗用一致）。Kabureck 先生相信，明知利潤於一段期間內將按對被投資者之權益範圍而減少，但卻立即認列全部利益，係屬不當。

DO6 Kabureck 先生觀察到，其偏好之認列部分利益或損失之會計處理，係與出售不構成業務之資產之會計處理（如國際財務報導準則第 10 號第 BC190F 段及國際會計準則第 28 號第 BC37F 段所述）一致。Kabureck 先生認為，所售（或所投入）資產究竟是否構成業務，對利益或損失之不同處理似乎提供極少之理由。Kabureck

⁶於本準則中，貨幣項目均以「貨幣單位（CU，即 Currency Units）」表達。

先生進一步觀察到，構成業務抑或資產集合間之界線經常不明確，常基於判斷且實務上難以解釋。Kabureck 先生不同意引進另一會計處理差異，該差異係取決於對業務之定義之解釋。

Lloyd 女士及 Ochi 先生之反對意見

- DO7 Lloyd 女士及 Ochi 先生同意，基於國際財務報導準則第 10 號第 BC190G 段及國際會計準則第 28 號第 BC37G 段中之理由，出售構成業務之資產與出售不構成業務之資產應有不同之會計處理。惟渠等相信，不構成業務之資產不應因究係於安排為出售資產之交易中移轉，抑或於安排為出售持有該等資產之個體之交易中移轉，而有不同之會計結果。Lloyd 女士及 Ochi 先生相信此等修正並未達成該結果。
- DO8 此等修正明定之目的係處理國際財務報導準則第 10 號與國際會計準則第 28 號規定間之衝突。於此等修正前，國際財務報導準則第 10 號規定，對子公司喪失控制之交易應認列全部之利益或損失，而國際會計準則第 28 號限制，僅在非關係人投資者對關聯企業或合資之權益範圍內，認列投資者與其關聯企業或合資間出售或投入資產所產生之利益及損失（順流交易）。
- DO9 此等修正之結果，依國際財務報導準則第 10 號，對構成業務之子公司喪失控制之交易，將持續認列全部利益或損失，且依國際會計準則第 28 號，對投資者與其關聯企業或合資間構成業務之資產出售或投入，認列其所產生之全部利益及損失。無論交易究係安排為出售構成業務之資產抑或出售包含該業務之個體，出售該業務所認列之利益或損失將相同。如上所述，Lloyd 女士及 Ochi 先生同意此結果。
- DO10 即使此等修正後，國際會計準則第 28 號仍將持續限制僅在非關係人投資者對關聯企業或合資之權益範圍內，認列投資者與其關聯企業或合資間不構成業務之資產出售或投入所產生之利益及損失。惟該等修正之結果，依國際財務報導準則第 10 號，當個體出售不包含業務之子公司之權益予關聯企業或合資，因而對該子公司喪失控制但保留聯合控制或重大影響，所認列之利益或損失亦限於非關係人投資者對關聯企業或合資（取得子公司之權益者）之權益範圍內。此外，該個體將於喪失控制日，對前子公司之保留權益按公允價值再衡量，即使該保留權益係對不構成業務之個體之權益。Lloyd 女士及 Ochi 先生認知，依該等修正，所認列再衡量之利益或損失將限於非關係人投資者對關聯企業或合資（取得子公司之權益者）之權益範圍內。惟因 Lloyd 女士及 Ochi 先生相信，出售不構成業務之子公司與出售該子公司所持有之資產，實質上係相同之交易，渠等對認列該保留部分再衡量所產生之任何額外利益，並未發現任何正當理由。
- DO11 再者，Lloyd 女士及 Ochi 先生注意到，若對前子公司之保留權益係依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」或國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」處理之投資，則所認列再衡量之利益或損失金額將不受限制。該保留權益之再衡量將認列全部利益或損失，即使該權益係對不構成業務之個體之權益。對前子公司

之保留權益再衡量之結果，涉及相同標的資產之交易所認列之利益或損失金額將有所不同（取決於該等資產係究於安排為出售資產之交易中移轉，抑或於安排為出售持有該等資產之個體之交易中移轉）。Lloyd 女士及 Ochi 先生不同意此結果。渠等相信，當喪失控制時，對前子公司之保留權益按公允價值再衡量係國際財務報導準則第 10 號之基本原則。渠等亦相信，對不代表控制、聯合控制或重大影響之權益按公允價值衡量之會計處理係國際財務報導準則第 9 號及國際會計準則第 39 號之基本原則。Lloyd 女士及 Ochi 先生不認為，此等原則可於國際會計準則第 28 號之有限範圍修正（對涉及出售不構成業務之資產之順流交易之處理）中調和。

DO12 因此，Lloyd 女士及 Ochi 先生反對此等修正，因其並未完全處理理事會及國際財務報導準則解釋委員會之關切（如國際財務報導準則第 10 號第 BC190D 段及國際會計準則第 28 號第 BC37D 段所述）。